

مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية

The Extent of Applying Target Cost Approach at Manufacturing Firm in the Gaza Strip - Field Study

حمدي زعرب

Hamdi Zourb

قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة

بريد الكتروني: hzourb@iugaza.edu

تاريخ التسليم: (٢٠١٠/١٢/٢)، تاريخ القبول: (٢٠١٢/١٢/٢٢)

ملخص

يهدف هذا البحث إلى التعرف على إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة لتخفيض التكاليف وراقبتها والاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، واستخدام الاستبيان لجمع البيانات من (٥٠) شركة صناعية بواقع (٥) استبيانات لكل شركة، وقد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (١٦٨) استبيان بنسبة ٦٧% من الاستبيانات الموزعة، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: لا يتم تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة- بل يتم اتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها، كما وتستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب متنوعة لتخفيض التكاليف، وأن الشركات الصناعية في قطاع غزة تواجه محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية؛ يعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة منها: شعور الإدارة بعدم وجود حاجة لتطبيقه، وغياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة سواء للتسعير وللبحوث وللتنوير، وعدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة، وقلة المعرفة لدى إدارة الشركة بمزايا منهج التكلفة المستهدفة ومنافعه ولا توجد دراية كافية به، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة قيام الشركات الصناعية بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة والاستفادة من مزاياه الإيجابية على أنشطتها، لتحسين عمليات تخطيط ورقابة التكاليف وإعداد موازنات واقعية ورسم الخطط بموضوعية، بما يساعد في تطوير العملية الإنتاجية ورفع مستوى الجودة وتقوية مركزها التنافسي، وتذليل الصعوبات التي تواجه تطبيقه وتوفير المقومات الأساسية لتطبيقه.

الكلمات الدالة: التكلفة المستهدفة، تخفيض التكلفة، النظم المعاونة، البيئة الصناعية.

Abstract

This research investigates the capability of applying target cost approach to reduce and control the cost, get the benefit of managing the cost, and to identify its obstacles at manufacturing firms in the Gaza Strip. Distributing questionnaires to 50 firms, the researcher got the response rate of 67% (168 copies). The findings of the study show that manufacturing firms do not apply the whole basis and principles of the target cost approach in the Gaza strip because they face restrictions and difficulties in the organizational, managerial and accounting perspectives. Some of these restrictions and difficulties include the administration attitude that there is no need to utilize and apply this approach, the absence the supportive systems to apply the approach, the ignorance of the modern marketing strategies, and the ignorance of the importance and the value of the target cost approach. The study recommended that Gaza manufacturing firms should apply the target cost approach and benefit from its advantages to improve the operations of planning, cost controlling, and budget preparations so that they can develop their production operations, elevate their work quality, and improve their competitive advantages.

Key words: target cost, reduce the cost, supports systems, manufacturing environment.

مقدمة

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة من المداخل الحديثة المناسبة لتخفيض التكلفة الإجمالية للإنتاج وهي أداة فعالة للتخطيط المستقبلي اعتمادا على قاعدة عرضية ومحدثة، ويعتبر هذا المدخل من الأهمية بمكان من الحصول على الميزة التنافسية من خلال اتباع استراتيجيات خاصة بتخفيض التكاليف واهتمامه بأنظمة المخزون الفوري لاستبعاد التكاليف غير المبررة.

مشكلة الدراسة

ارتبطت محاسبة التكاليف منذ زمن بعيد بالبيئة الصناعية ولقد حدثت مجموعة من التغيرات والتطورات على البيئة الصناعية تتمثل في استخدام أسلوب التصنيع الآلي مما أثر ذلك على نظم محاسبة التكاليف مما حدا بالإدارة البحث عن أساليب متطورة لتتواءم مع التقدم الحادث في مجال الصناعة، ومن هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يهدف في

الأساس إلى خفض تكلفة الإنتاج في مراحلته الأولى، ولقد ثبت نجاح هذا النظام في اليابان وفي الدول المتقدمة التي قامت باستخدامه نجاحاً باهراً، لفعاليتها في إنتاج منتجات عالية الجودة ومتطورة ومنخفضة التكاليف وترضي العملاء وتلبي رغباتهم وتتبع بأسعار مناسبة، مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح وتحقيق المنافسة القوية للمؤسسة التي تقوم باستخدامه، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

هل توجد إمكانية في الشركات الصناعية في قطاع غزة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وما هي المحددات التنظيمية والإدارية لتطبيقه؟.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. تعميم وتعميق المفاهيم والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
٢. بيان أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة في خفض تكلفة المنتج.
٣. دراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة وبيان أثر استخدامه على دعم القدرة التنافسية لها.
٤. التعرف على الصعوبات التي تعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية في قطاع غزة.

فرضيات الدراسة

في ضوء عناصر مشكلة الدراسة والأهداف المحددة لها، تقوم هذه الدراسة على الفرضيات الأساسية التالية:

الفرضية الأولى: لا يوجد لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفرضية الثانية: لا تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب لتخفيض التكلفة.

الفرضية الثالثة: لا تواجه الشركات الصناعية في قطاع غزة محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية؛ تعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

منهجية الدراسة

أسلوب البحث

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث دار البحث في محورين أساسيين، الأول نظري اشتمل على مراجعة المراجع والدراسات العلمية المختلفة ذات الصلة بموضوع الدراسة لتعزيده بالإسهامات العلمية التي قدمتها تلك المراجع والدراسات، أما الثاني ميداني اعتمد على جمع البيانات والمعلومات من خلال تصميم استبانته تضمن الجوانب الرئيسة لمحاوير الدراسة.

وللتأكد من صلاحية الاستبانته ووضوح أسئلتها تم إخضاعها لاختبار صدق المقاييس بإجراء اختبار الثبات Reliability على الاستبانته باستخدام طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient حيث بلغ معامل الثبات ٨٦% ومعامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) الذي بلغ ٨٨% مما يدل على أن المقياس ذو ثبات مقبول.

مجتمع الدراسة وعينتها

يتألف مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة، والتي يفوق رأسمالها نصف مليون دولار أمريكي، والبالغ عددها إحدى وخمسون شركة (وزارة الاقتصاد، ٢٠٠٨)، ولقد تم توزيع ٢٥٠ استبانته بمعدل ٥ استبانات لكل شركة بحيث تتمثل مفردات العينة في: إدارة التكاليف وإدارة الإنتاج وإدارة المشتريات وإدارة التصميمات الهندسية وإدارة التسويق في تلك الشركات. لكون هذه الإدارات لها علاقة بتطبيق التكلفة المستهدفة، ولقد تم استرداد ١٦٨ استبانته أي ما نسبته ٦٧% من الاستبانات الموزعة.

طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة

تم جمع البيانات الأولية والثانوية بالأدوات التالية:

١. الكتب والدوريات والرسائل الجامعية؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للبحث.
 ٢. الاستبانته التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض؛ بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة، وإيضاح بعض الآراء.
- وقد تم الاعتماد على الرزمة الإحصائية SPSS في عملية التحليل واختبار الفرضيات حيث استخدمت الوسائل الإحصائية التالية:
- المتوسطات الحسابية والنسب المئوية، واختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) من أجل اختبار الفرضيات.

الدراسات السابقة

سيتم تناول بعض الدراسات التي لها صلة بموضوع التكلفة المستهدفة سواء كانت باللغة الإنجليزية أو اللغة العربية.

دراسة Brausch (١٩٩٤): هدفت الدراسة إلى تخفيض تكلفة منتجات الغزل والنسيج في مرحلة التصميم بغرض تحسين ربحية هذه المنشآت، وذلك باستخدام أسلوب التكاليف المستهدفة، حيث قام Brausch بتطبيق هذا الأسلوب من خلال ثلاث خطوات على النحو التالي:

الخطوة الأولى: قيام شركات الغزل والنسيج بفصل وظائف المحاسبة المالية عن وظائف المحاسبة الإدارية، **والخطوة الثانية:** إعادة تصميم التكاليف بشركات الغزل والنسيج باستخدام أسلوب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بهدف الحصول على بيانات تكاليف دقيقة، أما **الخطوة الثالثة:** خفض تكلفة المنتجات في شركات الغزل والنسيج عن طريق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تحسين ربحية الشركات والتطوير المستمر في تصميم المنتجات، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق هدف دقة بيانات التكاليف وخفض التكلفة.

دراسة William (١٩٩٥): حيث اقترح William في دراسته نظام التكلفة المستهدفة للمنافسين باعتبار أن التخطيط الإستراتيجي للتكلفة الفعال يتوقف على تحديد التكلفة المستهدفة للمنافسين، وقد خلصت الدراسة إلى أن استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتبر أسلوباً رقابياً للتكاليف، بينما استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة فيعتبر أسلوباً يركز على العميل أكثر من التكلفة، ومن ثم فإن كلاً من النظامين لم يتمكنوا من متابعة المنافس، ولهذا اقترح William نظام التكلفة المستهدفة للمنافسين عن طريق جمع بيانات عن المنافسين من حيث أنواعهم وتحديد التكلفة المستهدفة لشركاتهم وتحديد الفجوة بين التكاليف المستهدفة للشركة والتكاليف المستهدفة للمنافسين الذين يقومون بإنتاج نفس المنتج.

دراسة Baker (١٩٩٥): هدفت الدراسة إلى معرفة الإطار النظري الذي ينطوي عليه مدخل التكلفة المستهدفة في ظل البيئة التنافسية، وعزت نجاح أي منتج إلى ثلاثة عوامل رئيسية: التكلفة والعملاء والمنافسة، وقد بينت الدراسة أن معظم الشركات قامت بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام إدارة الجودة الشاملة بهدف تخفيض التكلفة ودراسة العملاء في حين أغفلت دراسة العامل الثالث وهو المنافسة، وقد أشار Baker إلى أن الجانب الأهم في التكلفة المستهدفة في ظل البيئة التنافسية هو تكوين صورة واضحة عن نشاط المنافسين القدامى والجدد، ودراسة تقنياتهم وفلسفتهم حيث بدأ بوضع الخطط والاستراتيجيات وانتهاءً بمواصفات المنتج ثم محاولة تطبيقها على خطط التصنيع والعمليات الإنتاجية المطبقة في شركاتهم.

دراسة عبد الرحمن (٢٠٠٠): هدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات وأسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية وأدوات خفض التكلفة وتمثلت نتائج الدراسة في إمكانية تحقيق الخفض الإيجابي للتكلفة من خلال استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من زوايا متعددة أهمها: الاسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة قد يكشف عن مواطن جديدة لخفض التكلفة، والاسترشاد بالأسعار التنافسية عند تخطيط التكلفة المستهدفة يجعل تلك التكلفة أسساً موضوعية وحدوداً لتقديرات التكلفة تكسيها الواقعية، والمشاركة في تخطيط التكلفة المستهدفة تحقق الدافع الذاتي لدى العاملين لضبط ورقابة التكاليف، واعتماد التكلفة المستهدفة بمنهج الجودة الشاملة يحقق وفورات في التكلفة.

دراسة عيسى (٢٠٠١): قدمت الدراسة إطاراً مقترحاً لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن مراحل تصميم وتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة تتوافق مع مراحل تطوير المنتج ويتم تطبيق هذا الأسلوب من خلال مرحلتين: الأولى مرحلة إنشاء التكلفة المستهدفة والثانية: مرحلة تحقيق أو إنجاز التكلفة المستهدفة، كما خلصت إلى وجود علاقات متشابكة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين عمليات خفض التكلفة، وذلك من خلال ممارسة نشاط تصميم المنتج وعمليات الإنتاج، ونشاط تحليل التكاليف ونشاط تطبيق أسلوب هندسة القيمة ونشاط تقدير التكاليف، وأن طبيعة وخصائص وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تختلف في الشركات اليابانية باختلاف استراتيجياتها وسياساتها وأهدافها.

دراسة Ellram (٢٠٠٢): هدفت الدراسة إلى معرفة مساهمة إدارة المشتريات في عملية التكلفة المستهدفة، ولقد أوضحت الدراسة أن هناك دوراً رئيساً ومهماً لإدارة المشتريات خاصة في المراحل الأولية عند تطوير مكونات أو عناصر مدخل التكلفة المستهدفة، كما أوضحت الدراسة أن مشاركة العديد من الأقسام في التطبيق يؤدي إلى نجاح أكبر وفعال لمدخل التكلفة المستهدفة.

دراسة راجحان (٢٠٠٢): هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدف في المشروعات الصناعية في مدينة جدة، ولقد ظهر من نتائج الدراسة أن نظام التكاليف المستهدفة لا يتم تطبيقه من قبل المشروعات الصناعية في مدينة جدة مع وجود إمكانية لتطبيقه كأسلوب لمواجهة المنافسة وفرض البقاء في الأسواق، حيث تقوم هذه المشروعات باتباع العديد من مبادئ هذا النظام، كدراسة السوق وتلبية رغبات العملاء في المنتجات من حيث الجودة والمواصفات والأسعار المطلوبة.

دراسة علي (٢٠٠٣): هدفت الدراسة إلى التعرف على أسس التكلفة المستخدمة من قبل إدارة الفنادق في الأردن على اتخاذ قرار تسعير الخدمة الفندقية، حيث تمثلت هذه الأسس في أساس التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة وأساس التكلفة المستهدفة وأساس التكلفة المبني على الأنشطة، وخلص علي من خلال دراسته إلى أن قرارات تسعير الخدمة الفندقية في الأردن لا

تتأثر بأسس التكلفة المستخدمة، وأن القائمين على محاسبة الفنادق يدركون مبررات اختيار كل أساس من أسس التكلفة المستخدمة عند اتخاذ قرار تسعير الخدمات الفندقية، كما أظهرت الدراسة أن الشكل القانوني للفندق لا يؤثر على أساس التكلفة المستخدم في اتخاذ قرار تسعير الخدمة الفندقية في الأردن، بينما يؤثر حجم الفندق على أسس التكلفة المستخدم في قرارات التسعير.

دراسة هاشم (٢٠٠٣): تطرقت الدراسة إلى تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة، حيث بينت دراسته أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي دوراً مهماً في مرحلة بناء إستراتيجية ريادة التكلفة، حيث يساهم في توفير العديد من البيانات اللازمة للتعرف على نقاط القوة والضعف في الأداء التكاليفي الداخلي للشركة، كما يساهم في مرحلة تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة حيث يساهم بفاعلية في أنشطة التحسين والتطوير المستمر، ويؤدي دوراً مهماً في رقابة وتقييم إستراتيجية ريادة التكلفة.

دراسة Swenson et al (٢٠٠٣): بحثت الدراسة عن معرفة مدى تطبيق الشركات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية أسلوب التكلفة المستهدفة، والعوامل التي تؤثر على نجاح تطبيقه، وقد حددت الدراسة ستة مبادئ أساسية لحساب التكلفة المستهدفة من بينها التركيز على العملاء والعناية بمدخل تكاليف دورة حياة المنتج الإجمالية والتركيز على مرحلة تصميم المنتج، وقد خلصت الدراسة إلى وجود أربع شركات تقوم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، وكما خلصت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدف يعتبر من المداخل الحديثة على الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية.

دراسة Dekker & Smidet (٢٠٠٣): هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تبني الشركات الصناعية الهولندية المدرجة في سوق الأسهم بمدينة أمستردام Amsterdam باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وأوضحت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية الهولندية تستخدم تقنيات وأساليب حسابات تكلفة مشابه نسبياً لمفهوم التكلفة المستهدفة، وأن الهدف الرئيس من استخدام هذه الأساليب هو تخفيض التكلفة، بالإضافة إلى تطوير المنتج، كما أظهرت أن الإدارات الأكثر مشاركة في تنفيذ عملية تطبيق التكلفة المستهدفة إدارة التصميم وإدارة التطوير وأقلها مشاركة الإدارة المالية.

دراسة Borgernas & Fridh (٢٠٠٣): بينت الدراسة مدى استخدام الشركات السويدية مدخل التكلفة المستهدفة، وإلى أي مستوى يتم تطبيقه، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن نسبة الشركات السويدية التي تطبق مدخل التكلفة المستهدفة حوالي ١٦.٥% من عينة الدراسة، وأن أسباب عدم التطبيق تعزى إلى عدم الإلمام الكافي بهذا الأسلوب، وأن الشركات التي تركز على إستراتيجية تخفيض التكلفة كانت الأقل استخداماً لمدخل التكلفة المستهدفة.

دراسة البصول (٢٠٠٦): هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ودورها في تحسين الربحية وتطوير المنتج وبيان فيما إذا كانت هذه الشركات تستخدم هذه الطريقة في إدارة تكاليفها لإخراج

منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة، وانتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تدرّك أهمية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، من خلال إدراكها لأهمية استخدام كل عنصر من عناصر طريقة التكلفة المستهدفة وأثره على تخفيض كلفة المنتج وتطويره والمحافظة على جودته وبالتالي زيادة الربحية، كما أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق مجموعة من عناصر طريقة التكلفة المستهدفة، وخلصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها: قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية باستخدام طريقة التكلفة المستهدفة بالكامل في إدارة تكاليفها، وضرورة مواكبة الشركات الصناعية في الأردن للتطورات الجديدة في مجال إدارة التكاليف للأخذ بطرق إدارة التكاليف الحديثة.

دراسة Ibusuki & Kaminski (٢٠٠٧): قام كل من Ibusuki & Kaminski ببناء نموذج لتطوير المنتج في صناعة السيارات، وذلك من خلال هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة من خلال تطوير المراحل الثلاثة للإنتاج (الفكرة والتخطيط والتصميم) وتطبيق هندسة القيمة، وكما بينت الدراسة أنه في حال تطبيق النموذج فإنه سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج ويحقق النوعية التي تتلائم مع احتياجات العملاء واستراتيجية الشركة.

دراسة Rattray, et. Al. (٢٠٠٧): قام Rattray وزملائه بإعداد دراسة لمعرفة مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات النيوزلندية، وقد وجدت الدراسة أن هناك اثنتي عشرة شركة فقط تستخدم التكلفة المستهدفة، وأنه يتم استخدامها للمنتجات القائمة حالياً وكان التركيز في التطبيق في مرحلة التصنيع أكثر من المراحل الأخرى، وأن من أسباب تطبيق التكلفة المستهدفة تخفيض التكلفة وزيادة المبيعات.

دراسة الخلف وزويلف (٢٠٠٧م): جاءت الدراسة بهدف التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير، وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها: أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالبائين والمنافسين والتكاليف، وأن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يُمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، كما أن الشركات محل الدراسة التي تطبق نظام تكاليف فعلي وتستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسة على التكلفة الكلية، أما أهم التوصيات التي تقدمت بها الدراسة: ضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، واعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة.

دراسة منصور (٢٠٠٨): هدفت دراسة منصور إلى مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية وما هي

أسباب عدم تطبيقه، حيث تم إجراء دراسة على ميناء بور سعيد، وبينت الدراسة أن تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن اعتماد إدارة المنظمة عليه في اتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وأن من أهم المشكلات التي تواجه المنظمة الخدمية مجال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والأساليب المدعمة له ما يلي: مقاومة العاملين ورفضهم لكل ما هو جديد في التطوير التكنولوجي والأساليب المعاصرة، وسعر الخدمة محدد بقرار وزاري مما يحد من حرية المنافسة يؤدي إلى ارتفاع تكلفة الخدمة، وطول الوقت المستغرق لإنهاء إجراءات الحصول على الخدمة، وعدم أخذ الاعتبارات التسويقية للخدمة في الاعتبار.

دراسة العمادة وخليل (٢٠٠٩): هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة الأردنية (شدة المنافسة، طبيعة العملاء، إستراتيجية المنتج، خصائص المنتج، إستراتيجية التوريد)، وقد خلصت الدراسة أن هناك أثراً للعوامل المقترحة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، مع اختلاف قوة تأثير تلك العوامل فكان أكثرها خصائص المنتج وأقلها طبيعة العملاء، كما وأصت الدراسة بضرورة توفير البيانات المناسبة عن أداء المنافسين في مجالات العمليات الإنتاجية، والمحافظة على العلاقة مع الموردين بحيث تكون جيدة لما لها من تأثير إيجابي على عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية.

التعليق على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة موضوع أسلوب التكلفة المستهدفة، ومدى تطبيقه وما هي العوامل المؤثرة على تطبيقه وبيان أهميته، ورغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات السابقة تأتي هذه الدراسة في محاولة لدراسة إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة- التي تعمل في ظل ظروف بيئية واقتصادية ذات طبيعة خاصة تختلف عن تلك التي أجريت عليها الدراسات السابقة- وستتم الاستفادة من الدراسات السابقة في تصميم استبانة تتناسب مع ظروف الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

خطة الدراسة

انطلاقاً من الدراسات السابقة ولمعالجة مشكلة الدراسة وتوجهاً نحو تحقيق أهدافها، فإنه تم تقسيمها على النحو التالي: القسم الأول: تناول فيه الباحث الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة، والقسم الثاني: تناول فيه مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة والصعوبات التي تواجهها في تطبيقه، وهذا القسم يمثل الدراسة الميدانية والتي تم فيها اختبار الفرضيات، والقسم الثالث: خصص لعرض النتائج التوصيات.

طبيعة التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: "بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من خلال مراحل دورة حياة المنتج" (Horngren, et al, 1997, 1070)، وعرفت بأنها: "أداة تستخدم أثناء دورة التخطيط، وتقود عملية المفاضلة بين التصميمات البديلة للمنتج والعملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن من إنتاجه بتكلفة تسمح بتحقيق مستوى عالٍ من الأرباح في ضوء معطيات محددة، وهي سعر السوق المقدر للمنتج وحجم المبيعات المستهدف والوظائف المستهدفة للمنتج" (Kaplan & Atkinson, 1997, 222)، وعرفت التكلفة المستهدفة بأنها: أسلوب لدعم القدرة التنافسية من خلال الحفاظ على عوامل الاستمرارية للمنشأة (الجودة والسعر والأداء) في الحدود التي يقبلها العملاء (Pierce, 2002, 31)، كما وعرفت بأنها: أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج (Cooper & Slagmulder, 2002, 5)، وعرفت جمعية المحاسبين اليابانيين بأنها: عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة، وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج، والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج، وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء (Yook, 2005, p6)، وعرفها فودة بأنها: "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية ودرجة الثقة فيها من جانب العملاء" (فودة، ٢٠٠٧، ٢٠٩).

مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة (خطاب، ٢٠٠٤، ٢٧٠) و(Hilton, 2002, 670):

- قيادة سعر البيع المستهدف لنظام التكاليف.
- التركيز على العملاء بالاهتمام بمتطلباتهم من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب للحصول على المنتج، وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للعميل.
- تشكيل فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم المنتج وتطويره.
- تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص من المنتج بعد انتهاء الغرض من استخدامه.
- التركيز على مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى خلق التكلفة عند البدء في الإنتاج.
- الاهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة بداية من العلاقة مع الموردين وصولاً بالعلاقة مع العملاء.

أهداف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدف

يهدف تطبيق التكلفة المستهدفة إلى: (منصور، ٢٠٠٨، ٣٧١):

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، وهو الهدف الأساس لأسلوب التكلفة المستهدفة.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للعميل.
- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.
- يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للشركة في رغبات واحتياجات العميل، ومواصفات وخصائص المنتج وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للشركة.
- إدارة تشكيلة المنتجات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها.

خطوات عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة

إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمر بمجموعة من المراحل الممثلة في الآتي (مجاهد، ٢٠٠٧، ٢٥١):

مرحلة بحوث السوق

في هذه المرحلة يتم تجميع كافة المعلومات عن حاجات ورغبات وأذواق المستهلكين المستهدفين ومقدرتهم الشرائية، خاصة الرغبات التي لم يتم إشباعها من خلال المنتجات المتوفرة لديهم والمطروحة في السوق بهدف تحديد المنتج الذي تخطط الشركة لإنتاجه وطرحه في السوق مع تحديد السوق المستهدف وتحديد نوعية العملاء التي سوف تركز عليهم الشركة، بمعنى آخر لا بد من الإلمام التام بنطاق السوق محل الدراسة وتفهم أبعاده وجوانبه المختلفة.

مرحلة تحليل المنافسين

في هذه المرحلة يتم تجميع كافة البيانات التسويقية اعتماداً على عدد من الوسائل والأساليب مثل: المقابلات الشخصية أو إرسال قوائم استقصاء أو التحدث مباشرة مع مؤسسات البيع المختلفة والوسطاء والمنافسين والعملاء وغيرهم ممن لهم علاقة بنطاق السوق، بهدف تحديد منتجات المنافسين المتوفرة في السوق لعملاء الشركة المتوقعين، ودراسة كيفية تقييم العملاء لهذه المنتجات وردود الفعل المتوقعة من المنافسين عند تقديم الشركة لمنتجاتها.

مرحلة تعريف المنتج والعميل

تهدف هذه المرحلة إلى تحديد قطاع العملاء المستهدف بشكل دقيق ومحدد، وذلك من خلال دراسة المعلومات الخاصة بالسوق والمنافسين وتحليلها.

مرحلة تحديد احتياجات العملاء وأذواقهم

في هذه المرحلة يتم التعرف على أذواق العملاء المرتقبين ودراسة احتياجاتهم ومتطلباتهم، بحيث يعرض المنتج بصورته المبدئية على عينة من هؤلاء العملاء لابتداء رأيهم وملاحظاتهم حول المنتج، ومن ثم أخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار عند التصميم النهائي للمنتج.

مرحلة تحديد سعر البيع المستهدف

وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الذي يتحدد على أساس تحليل السوق، ويستخدم كأساس في تحليل التكلفة المستهدفة (زامل، ١٩٩٩، ٣٣٩)، وعند تحديد السعر لا بد من الأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف منها: خصائص المنتج، السوق المستهدف، خصائص العملاء المتوقعين وأذواقهم، دورة حياة المنتج، الأهداف الإستراتيجية للشركة بالنسبة للمنتج، أسعار منتجات المنافسين.

مرحلة تحديد هامش الربح المستهدف

وهو الهامش التي ترغب الشركة من تحقيقه في المدى البعيد، وينبغي أن يغطي هامش الربح بالإضافة إلى تغطيته كافة تكاليف المنتج بحيث يتصف هامش الربح بالواقعية (عبد الدايم، ٢٠٠١، ٣٩٩).

مرحلة تحديد التكلفة المسموح بها

ويقصد بها أقصى تكلفة ممكن أن تتحملها الشركة في سبيل إنتاج منتج معين، وهي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف (فودة، ٢٠٠٧، ٢٢٢).

مرحلة تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

وخفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية، ويتكون هدف خفض التكلفة من شقين (عبد الدايم، ٢٠٠١، ٤٠٠):

– هدف خفض التكلفة الممكن: وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج، وتطوير الطاقات المتاحة لدى الشركة ولدى الموردين، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

– التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة: وهذا الجزء يصعب تحقيقه في سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة وغيره، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

الدراسة الميدانية

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

استخدم الباحث معيار ليكرت الخماسي في قياس الإجابات على فقرات الاستبانة، وتنحصر الإجابات المستخدمة كالتالي ٥ تعني موافق بشدة، ٤ تعني موافق، ٣ تعني محايد، ٢ تعني غير موافق، ١ تعني غير موافق بشدة، وتم إيجاد النسب المئوية لكل بديل من بدائل كل فقرة والمتوسط الحسابي لها، وفي اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية ومستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ والوزن النسبي أكبر من ٦٠%، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية ومستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ والوزن النسبي أقل من ٦٠%، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥، والسبب في اعتماد ذلك أن الباحث استخدم معيار ليكرت المكون من خمس درجات بحيث النسبة ٦٠% تكون محايدة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن نسبة ٦٠% مقبولة خاصة في ظل ظروف كالظروف التي يعيشها قطاع غزة.

خصائص أفراد العينة

أولاً: المؤهل العلمي لأفراد العينة

يوضح الجدول رقم (١) أن حملة شهادة البكالوريوس قد شكلوا أعلى نسبة؛ إذ بلغت ٨٢% من أفراد العينة أما أقل نسبة فكانت لحملة الدبلوم حيث بلغت ٦% من أفراد العينة.

جدول (١): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة	التكرارات	الدرجة العلمية
٦%	٨	دبلوم
٨٢%	١٣٨	بكالوريوس
١٢%	٢٢	مؤهل عالٍ
١٠٠%	١٦٨	الإجمالي

ثانياً: التخصص العلمي

يظهر الجدول رقم (٢) تقسيم أفراد العينة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: المحاسبة وإدارة الأعمال والهندسة لكون هذه الفئات لها علاقة بتطبيق التكلفة المستهدفة، ويشير الجدول إلى أن أعلى نسبة تخصص علمي كانت في إدارة الأعمال حيث شكلت نسبة ٥٣% من المجموع الكلي، أما أقل نسبة فكانت في تخصص الهندسة حيث شكلت ٦% من أفراد العينة.

جدول (٢): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

النسبة	التكرارات	التخصص العلمي
٣٧%	٦٢	المحاسبة
٥٣%	٨٩	إدارة الأعمال
٦%	١١	هندسة
٤%	٦	آخر
١٠٠%	١٦٨	الإجمالي

ثالثاً: مدة مزاوله الشركة لنشاطها

يشير الجدول رقم (٣) إلى أن ٩٩% من الشركات المساهمة كانت مدة مزاوله نشاطها تفوق الخمس سنوات حيث بلغت نسبة الشركات التي تتراوح مدة مزاوله نشاطها من خمس سنوات إلى عشر سنوات ١٨%، وبلغت نسبة الشركات التي تتراوح مدة مزاوله نشاطها من عشر سنوات إلى خمس عشرة سنة ٣٥%، بينما كانت نسبة الشركات التي تفوق مدة مزاوله نشاطها خمسة عشرة سنة ٤٥%، أما الشركات التي كانت مدة مزاوله نشاطها أقل من خمس سنوات فبلغت نسبتها ١%.

جدول (٣): توزيع أفراد العينة حسب مدة مزاوله الشركة لنشاطها.

النسبة	التكرارات	السنة
٢%	١	أقل من ٥ سنوات
١٨%	٩	أكثر من ٥ سنوات وأقل من ١٠ سنوات
٣٥%	١٧	أكثر من ١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة
٤٥%	٢١	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠%	٤٨	الإجمالي

رابعاً: الشكل القانوني للشركة

يوضح الجدول رقم (٤) توزيع شركات المجتمع حسب الشكل القانوني لها، ويتبين أن كافة أفراد العينة من الناحية القانونية شركات مساهمة كما اتضح من الاستبيان وبلغت نسبتها ١٠٠%، منها ٣١% شركات مساهمة عامة، ٦٩% شركات مساهمة خاصة.

جدول (٤): توزيع أفراد المجتمع حسب الشكل القانوني للشركة.

النسبة	التكرارات	الشكل القانوني
٦٩%	٣٣	مساهمة خاصة
٣١%	١٥	مساهمة عامة
١٠٠%	٤٨	الإجمالي

خامساً: قطاع الصناعة

يشير الجدول رقم (٥) إلى أن ٢١% من الشركات المساهمة محل الدراسة تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات، وكذلك الشركات التي تعمل في قطاع المنتجات المعدنية ١٣%، والشركات التي تعمل في قطاع النسيج ١٥%، والشركات التي تعمل في الصناعات الكيماوية ١٠%، والشركات التي تعمل في صناعة الباطون ٦%، والشركات التي تعمل في صناعة الأثاث ٢٥%، والشركات التي تعمل في قطاعات أخرى ٦%.

جدول (٥): توزيع أفراد المجتمع حسب قطاع الصناعة التي تنتمي لها.

النسبة	التكرارات	القطاع
٢١%	١٠	الأغذية والمشروبات
١٣%	٦	المنتجات المعدنية
١٥%	٧	النسيج
١٠%	٥	الصناعة الكيماوية
٢٥%	١٢	صناعة الأثاث
٦%	٣	صناعة الباطون
١٠%	٥	آخر
١٠٠%	٤٨	الإجمالي

سادساً: درجة المعرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة

يبين الجدول رقم (٦) درجة معرفة المبحوثين بأسلوب التكلفة المستهدفة، ويتضح من خلاله أن متوسط درجات المعرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة تساوي ١.٤٣ وهي قيمة ليست كبيرة أي أن المستوى العام لدرجة المعرفة العامة ضعيفة بصفة عامة، وكانت ما نسبته ٦٢% من أفراد العينة تقل درجة المعرفة عن ٣٠%، بينما كانت ما نسبته ٣٣% تتراوح درجة المعرفة بين ٣٠% و ٦٠%، في حين كانت ما نسبته ٥% فقط تفوق ٦٠%.

جدول (٦): توزيع أفراد المجتمع حسب درجة المعرفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

النسبة	العدد	درجة المعرفة
٦٢%	١٠٤	- بنسبة أقل من ٣٠%
٣٣%	٥٥	- بنسبة أكبر من ٣٠% وأقل من ٦٠%
٥%	٩	- بنسبة أكبر من ٦٠%
١٠٠%	١٦٨	الإجمالي

سابعاً: مصدر المعرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة

يبين الجدول رقم (٧) مصدر معرفة المبحوثين بأسلوب التكلفة المستهدفة، ويتضح من خلال الجدول رقم (٧) أن مصدر المعرفة ناتج من خلال الدراسة الجامعية حيث شكلت أعلى نسبة إذ بلغت ٤٧% من أفراد العينة.

جدول (٧): توزيع أفراد العينة حسب مصدر المعرفة بنظام التكلفة المستهدفة.

النسبة	العدد	درجة المعرفة
٤٧%	٧٩	خلال الدراسة الجامعية
١١%	١٩	خلال الدراسات العليا
٨%	١٣	الدورات التدريبية
٣٤%	٥٧	الإطلاع
١٠٠%	١٦٨	الإجمالي

ثامناً: الإدارة التي ينتمي إليها

يظهر الجدول رقم (٨) انتماء أفراد العينة إلى خمس إدارات رئيسية وهي: إدارة التكاليف، وإدارة التصميمات الهندسية، وإدارة الإنتاج، وإدارة المشتريات، وإدارة التسويق، ويشير الجدول رقم (٨) إلى أن أعلى نسبة كانت لإدارة التكاليف حيث شكلت نسبة ٢٥% من المجموع الكلي، أما أقل نسبة فكانت في إدارة التصميمات الهندسية حيث شكلت نسبة ١٥% من أفراد العينة.

جدول (٨): توزيع أفراد العينة حسب الإدارات التي ينتمون إليها.

النسبة	العدد	الإدارة
٢٥%	٤٢	إدارة التكاليف
١٥%	٢٥	إدارة التصميمات الهندسية
٢٣%	٣٨	إدارة الإنتاج
١٩%	٣٢	إدارة المشتريات
١٨%	٣١	إدارة التسويق
١٠٠%	١٦٨	الإجمالي

الفرضية الأولى

لا يوجد لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يتضح من نتائج الجدول رقم (٩) أن محتوى الفقرات (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٨، ١٠، ١١، ١٤) كانت إيجابية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يتراوح ما بين ٣.٢ و ٤.٥، وكانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من ٠.٠٥؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات قد زاد عن درجة الحياد وهي ٣ وهي دالة إحصائياً عند $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على محتوى هذه الفقرات، بحيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (١٤) والفقرة رقم (١٠)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرتين ٤.٥، ٤.٣ على التوالي، وقد كان ما نسبته ٩٨% من أفراد العينة يوافقون على أن إدارة الشركة تواجه منافسة شديدة، وما نسبته ٩٢% من أفراد العينة يوافقون على أن إدارة الشركة تهتم بصيانة الآلات وتطويرها، في حين يلاحظ أن الفقرات رقم (٧، ٩، ١٢، ١٣) كانت سلبية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لها أقل من درجة الحياد (٣) بحيث يتراوح ما بين ٢.٧ و ٢.٩، ونسبة الموافقة على محتوى تلك الفقرات أقل من ٦٠% بحيث كانت تتراوح بين ٣٢% و ٤٤%، وكانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من ٠.٠٥، وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين على محتوى هذه الفقرات عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$.

وبشكل عام يبين الجدول رقم (٩) أن معدل آراء أفراد العينة لكافة فقرات هذا المحور يساوي ٣.٥ ونسبة الموافقة ٦٤%، ومستوى المعنوية ٠.٠٤، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة ٠.٠٥.

جدول (٩): إمكانية تطبيق الشركات الصناعية لنظام التكلفة المستهدفة.

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
١- توجد في الشركة إدارة للتكاليف.	١٨%	٦٢%	٤%	١٢%	٤%	٣.٨	٠.٠٢
٢- العاملون في إدارة التصميمات الهندسية للمنتج على درجة عالية من الخبرة والكفاءة.	١٣%	٤٤%	٦%	٣٠%	٧%	٣.٣	٠.٠٣
٣- العاملون في إدارة المشتريات على درجة عالية من الخبرة والكفاءة.	٣٠%	٤٤%	٦%	١٣%	٧%	٣.٨	٠.٠٠٩
٤- العاملون في إدارة التسويق على درجة عالية من الخبرة والكفاءة.	٢١%	٤٩%	٥%	٢٠%	٥%	٣.٦	٠.٠١
٥- العاملون في الإدارة المالية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة.	٢٣%	٥٥%	٣%	١٠%	٩%	٣.٧	٠.٠٢
٦- العاملون في إدارة التكاليف على درجة عالية من الخبرة والكفاءة.	٣٣%	٥٤%	١٠%	٣%	٠%	٤.٢	٠.٠٠٠

... تابع جدول رقم (٩)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
٧- العاملون في إدارة التصميمات الهندسية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة.	%١٠	%٣٠	%٨	%٣٩	%١٣	٢.٩	٠.٠٧
٨- تعطي إدارة الشركة أهمية لجودة المنتج.	%١٥	%٤٤	%١١	%٣٠	%٠	٣.٤	٠.٠٣
٩- تعطي إدارة الشركة أهمية للعمليات الرقابية لتحقيق التطوير.	%٧	%٢٥	%٩	%٤٦	%١٣	٢.٧	٠.٠٤
١٠- تهتم إدارة الشركة بصيانة الآلات وتطويرها باستمرار.	%٣٨	%٥٥	%٧	%٠	%٠	٤.٣	٠.٠٠٠

... تابع جدول رقم (٩)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
١١- تعطي إدارة الشركة أهمية لدراسة السوق وتحقيق رغبات العملاء المتجددة.	١٧%	٣٥%	١١%	٢٢%	١٥%	٣.٢	٠.٠٢
١٢- تعطي إدارة الشركة أهمية لاستخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة.	١٩%	٢٥%	٥%	٣٠%	٢١%	٢.٩	٠.٠٤
١٣- تقوم الشركة من حين لآخر بتقييم قدرتها التنافسية.	١١%	٢٢%	١٤%	٤١%	١٢%	٢.٨	٠.٠٣
١٤- تواجه إدارة الشركة منافسة شديدة.	٥٥%	٤٣%	٢%	٠%	٠%	٤.٥	٠.٠٠٠
الإجمالي	٢٢%	٤٢%	٨%	٢١%	٦%	٣.٥	٠.٠٤

* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ١٦٧.

ثانياً: نتيجة اختبار T

لفحص الفرضية الأولى تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (١٠) اختبار الفرضية الأولى حيث تشير قيمة T المحسوبة والبالغة ٣.٨٩ إلى رفض الفرضية لأن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي رفض الفرضية عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية لذلك يتم رفض الفرضية، أي أنه يوجد لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

جدول (١٠): نتائج اختبار T للفرضية الأولى.

T المحسوبة	الجدولية T	الوسط الحسابي	قيمة sig	نتيجة الفرضية
٣.٨٩	١.٩٧	٣.٥	٠.٠٤	رفض الفرضية

* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ١٦٧.

الفرضية الثانية

لا تتبع الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب لتخفيض التكلفة

أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يتضح من بيانات الجدول (١١) أن الشركات الصناعية تستخدم بعض الأساليب المتبعة لتخفيض التكلفة، حيث كان أكثر الأساليب اتباعاً من قبل تلك الشركات أسلوب: إحداث التوازن بين عدد العاملين والمهام المطلوبة منهم بمتوسط حسابي ٤.٣، وقيمة مستوى المعنوية ٠.٠٠٠، في حين كان أقل الأساليب اتباعاً أسلوب: تطوير الأداء بالمشروع بمتوسط حسابي ٣.٤ وقيمة مستوى المعنوية ٠.٠٣.

وبشكل عام يبين الجدول رقم (١١) أن معدل آراء أفراد العينة لجميع فقرات هذا المحور يساوي ٤ ونسبة الموافقة ٧٩%، ومستوى المعنوية ٠.٠٠٢، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة ٠.٠٥.

جدول (١١): الأساليب المتبعة تخفيض التكلفة.

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig*
١- تطوير الأداء بالمشروع.	٩%	٤٦%	٢١%	٢٣%	١%	٣.٤	٠.٠٣٠
٢- البحث عن نواحي الإسراف والتخلص منها.	١٠%	٤٩%	٢٢%	١٧%	٢%	٣.٥	٠.٠٢٠
٣- إحداث التوازن بين الخدمات اللازمة وعدد المنتجات المطلوبة.	٣٥%	٥٤%	٩%	٢%	٠%	٤.٢	٠.٠٠٠

... تابع جدول رقم (١١)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
٤- إحداث التوازن بين عدد العاملين والمهام المطلوبة منهم.	%٤٢	%٤٦	%١٠	%٢	%٠	٤.٣	٠.٠٠٠
٥- التفاوض مع الموردين على أسعار المواد المشتراة منهم.	%٣٩	%٤٧	%٢	%١٢	%٠	٤.١	٠.٠٠١
٦- إلغاء تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	%٣٠	%٤٨	%١٥	%٥	%٢	٤.٠	٠.٠٠٠
٧- تفادي الأخطاء والعيوب وصيانة الآلات قبل الإنتاج.	%٤٣	%٥١	%٦	%٠	%٠	٤.٤	٠.٠٠١
الإجمالي	%٣٠	%٤٩	%١٢	%٩	%١	٤	٠.٠٠٢

* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ١٦٧.

ثانياً: نتيجة اختبار T

لفحص الفرضية الثانية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (١٢) اختبار الفرضية الثانية حيث تشير قيمة T المحسوبة والبالغة ٥.٣٢ إلى رفض الفرضية؛ لأن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية وبما، أن قاعدة القرار هي رفض الفرضية عندما تكون قيمة

T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية لذلك يتم رفض الفرضية، أي أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تستخدم اساليب لتخفيض التكلفة.

جدول (١٢): نتائج اختبار T للفرضية الثانية.

T المحسوبة	T الجدولية	الوسط الحسابي	قيمة sig	نتيجة الفرضية
٥.٣٢	١.٩٧	٤	٠.٠٠٢	رفض الفرضية

* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ١٦٧.

الفرضية الثالثة

لا تواجه الشركات الصناعية في قطاع غزة محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية؛ تعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

لفحص تلك الفرضية تم استخدام اختبار T، ومن نتائج الجدول رقم (١٣) نجد أن الفقرات (٦، ١١، ١٣) من هذا المحور سلبية حيث بلغ المتوسط الحسابي لها ٢.٩، ٢.٨، ٢.٢ على التوالي وهو أقل من درجة الحياد ٣، وبلغت نسبة الموافقة لها ٥١%، ٣٩%، ٢٧% وهي أقل من ٦٠%، وهذا يدل على عدم موافقة أفراد العينة على محتوى تلك الفقرات، بينما باقي الفقرات كانت إيجابية حيث تراوح المتوسط الحسابي لها ٤.٥ و ٣.٦ ونسبة الموافقة ٩٦% و ٦٥%.

كذلك يبين الجدول رقم (١٣) أن معدل آراء أفراد العينة لجميع فقرات هذا المحور ٣.٩ ونسبة الموافقة ٧٨%، ومستوى المعنوية ٠.٠٠٢، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة ٠.٠٥.

جدول (١٣): محور المحددات والصعوبات.

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
١- أسلوب التكلفة المستهدفة غير مألوف.	٢٥%	٤٣%	١٩%	١٣%	٠%	٣.٨	٠.٠٢
٢- طول الوقت اللازم للتحسين والتطوير.	٤٣%	٤٥%	٣%	٨%	١%	٤.٢	٠.٠٠١

... تابع جدول رقم (١٣)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
٣- الاعتماد على البيانات التاريخية للتكاليف في التحسين والتطوير.	٣٩%	٥٣%	٢%	٦%	٠%	٤.٣	٠.٠١٠
٤- غياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة سواء للتسعير وللبحوث وللتطوير.	٤٢%	٤٨%	٥%	٤%	١%	٤.٣	٠.٠٠٥
٥- النظم السائدة في القياس نظم تقليدية لا تواكب تطورات العصر الحديث.	٤٠%	٤٤%	٣%	١١%	٢%	٤.١	٠.٠٠٩
٦- تعقيد الإجراءات المستندية.	٢٣%	٢٨%	٦%	٦%	٣٧%	٢.٩	٠.٠٤٠
٧- عدم الاهتمام باستراتيجيات تسعير المنتج.	٣٤%	٤٨%	١٠%	٨%	٠%	٤.١	٠.٠٠٠
٨- عدم تطبيق استراتيجيات التنافس.	٤٢%	٥٠%	١%	٥%	٢%	٤.٣	٠.٠٠٠
٩- عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة.	٣٥%	٥٥%	٤%	٦%	٠%	٤.٢	٠.٠٠١
١٠- عدم توفر البيانات اللازمة لتطبيق النظام.	٤٠%	٣٤%	١٠%	١١%	٥%	٣.٩	٠.٠٢٠
١١- نقص المهارات والكفاءات المحاسبية.	١٦%	٢٣%	٥%	٤١%	١٥%	٢.٨	٠.٠٤٠٠

... تابع جدول رقم (١٣)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
١٢- زيادة تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	٣٩%	٤٩%	٢%	١٠%	٠%	٤.٢	٠.٠٠٧
١٣- عدم المعرفة بالحاسب.	١٢%	١٥%	٢%	٢٣%	٤٨%	٢.٢	٠.٠٤٠
١٤- لا توجد دراية كافية بهذا الأسلوب.	٢٢%	٤٤%	١٥%	١٥%	٤%	٣.٧	٠.٠٣٠
١٥- جمع المعلومات التي يتطلبها هذا الأسلوب تستغرق الكثير من الوقت.	٣٥%	٥٢%	٣%	٧%	٣%	٤.١	٠.٠٠٠
١٦- تحليل المعلومات وإعداد التقارير المطلوبة بهذا الأسلوب تستنفذ الكثير من الوقت.	٢٤%	٤١%	١٣%	١٨%	٤%	٣.٦	٠.٠٤٠
١٧- شعور الإدارة بعدم وجود حاجة لتطبيقه.	٥٢%	٤٣%	٥%	٠%	٠%	٤.٥	٠.٠٠٠
١٨- عدم الاطلاع على البرامج الحديثة.	٣٩%	٤٥%	٢%	٩%	٥%	٤.٠	٠.٠٠١
١٩- الاعتماد على العنصر البشري بشكل كبير دون العنصر التكنولوجي.	٥٣%	٤٤%	٣%	٠%	٠%	٤.٥	٠.٠٠٠
٢٠- مقاومة العاملين ورفضهم لكل ما هو جديد في التطور التكنولوجي.	٣٧%	٥٩%	٢%	٢%	٠%	٤.٣	٠.٠٠٠

... تابع جدول رقم (١٣)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة *sig
٢١- تعارض المصالح بين الأطراف المسئولة عند تحديد التكلفة المستهدفة.	%٢٦	%٤٧	%١٢	%١٢	%٣	٣.٨	٠.٠٣٠
٢٢- قلة المعرفة لدى إدارة الشركة بمزايا منهج التكلفة المستهدفة ومنافعه.	%٤١	%٤٤	%٤	%٨	%٣	٤.١	٠.٠٢٠
الاجمالي	%٣٥	%٤٣	%٦	%١٠	%٦	٣.٩	٠.٠٢٠

* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ١٦٧.

ثانياً: نتيجة اختبار T

لفحص الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (١٤) اختبار الفرضية الثالثة حيث تشير قيمة T المحسوبة والبالغة ٤.٣٥ إلى رفض الفرضية؛ لأن قيمة T المحسوبة أعلى من قيمة T الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي رفض الفرضية عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية لذلك يتم رفض الفرضية، أي أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تواجه محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية؛ تعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

جدول (١٤): نتائج اختبار T للفرضية الثالثة.

T المحسوبة	الجدولية T	الوسط الحسابي	قيمة sig	نتيجة الفرضية
٤.٣٥	١.٩٧	٣.٩	٠.٠٢٠	رفض الفرضية

* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ١٦٧.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

لقد حاول الباحث من خلال الدراسة الميدانية التعرف على مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وما هي الصعوبات التي تعترض تطبيقه، ولقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

١. لا يتم تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، بل يتم اتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها.
٢. تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب متنوعة لتخفيض التكاليف، وكان من أكثر الأساليب استخداماً أسلوب إحداث التوازن بين عدد العاملين والمهام المطلوبة منهم، وأقلها استخداماً أسلوب تطوير الأداء بالمشروع.
٣. الشركات الصناعية في قطاع غزة تواجه محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية؛ تعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة منها: شعور الإدارة بعدم وجود حاجة لتطبيقه، الاعتماد على العنصر البشري بشكل كبير دون العنصر التكنولوجي، الاعتماد على البيانات التاريخية للتكاليف في التحسين والتطوير، غياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة سواء للتسعير وللبحوث وللتطوير، عدم تطبيق استراتيجيات التنافس، مقاومة العاملين ورفضهم لكل ما هو جديد في التطور التكنولوجي، طول الوقت اللازم للتحسين والتطوير، عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة، زيادة تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، النظم السائدة في القياس نظم تقليدية لا تراكم تطورات العصر الحديث، عدم الاهتمام باستراتيجيات تسعير المنتج، جمع المعلومات التي يتطلبها هذا الأسلوب والتي تستغرق الكثير من الوقت، قلة المعرفة لدى إدارة الشركة بمزايا منهج التكلفة المستهدفة ومنافعه، عدم الاطلاع على البرامج الحديثة، تعارض المصالح بين الأطراف المسؤولة عند تحديد التكلفة المستهدفة، لا توجد دراية كافية بهذا الأسلوب.

ثانياً: التوصيات

- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يمكن التقدم بمجموعة من التوصيات وعلى النحو الآتي:
١. ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل متكامل في الشركات الصناعية في قطاع غزة، بالإضافة لتطبيق جميع مبادئ وأسس هذا النظام حتى تتم الاستفادة الكاملة منه.
 ٢. قيام الشركات الصناعية بتذليل الصعوبات التي تقف أمام تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

٣. عقد دورات وإعداد برامج من قبل أفراد متخصصين ذوي العلاقة لموظفي الشركة من أجل تدريبهم على كيفية وتصميم وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتوعيتهم بالمزايا التي يحققها النظام المذكور وضرورة تفهمهم لأهميته، حيث إنه من الأنظمة الشاملة التي تتناول جميع مراحل دورة حياة المنتج بالدراسة والتنظيم.
٤. ضرورة اشتراك جميع العاملين في كافة الإدارات والأقسام في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وحث العاملين على أهمية العمل بروح الفريق، لما لذلك من أهمية بالغة في رفع الروح المعنوية لهم، وبالتالي تحقيق الأهداف المخططة بفعالية ونجاح.
٥. ضرورة وجود أسلوب تعاوني أكبر بين الأكاديميين من جهة وأصحاب ومدراء الشركات من جهة أخرى، حتى تصبح هذه الشركات مواكبة للتطور والتقدم العلمي والمهني، وبالتالي تتمكن من المنافسة والبقاء أطول فترة ممكنة في الأسواق، أو قد تستطيع تحقيق الانتشار والوصول للأسواق الخارجية بفضل ذلك.
٦. ضرورة قيام الشركات الصناعية بمتابعة ودراسة ما يستجد من أنظمة إدارية ومحاسبية وإجراء دراسة جدوى لها، وبيان كيفية تطبيقها إن أثبتت تلك الدراسات جدواها.
٧. استقطاب الخبرات الفنية القادرة على إدخال الأنظمة الحديثة في الشركات الصناعية وتطبيقها، وتشجيع هذه الكوادر على الإبداع بتقديم حوافز مادية ومعنوية مرضية لها.
٨. الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية وذلك لتخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي للشركة.

المراجع العربية والأجنبية

- البصول، ربما أحمد. (٢٠٠٦). "مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". رسالة ماجستير. جامعة آل البيت. المفرق. الأردن.
- خطاب، جمال. سعد، السيد أحمد. (٢٠٠٤). "مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية دراسة ميدانية". مجلة الدراسات المالية والتجارية جامعة القاهرة فرع بني سويف. (١). مارس. ٢٦٣-٣٢٩.
- الخلف، نضال محمد رضا. وزويلف، إنعام محسن حسن. (١٤٢٨. ٢٠٠٧م). "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية". مجلة الاقتصاد والإدارة. جامعة الملك عبد العزيز (١). ١٥٩-٢٠٠.

- راجحان، ميساء بنت محمود. (٢٠٠٢). "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات- دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة". رسالة ماجستير. جامعة الملك عبد العزيز. جدة السعودية.
- زامل، محمد أحمد. (١٩٩٩). "نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة". مجلة الدراسات والبحوث التجارية. كلية التجارة جامعة بنها. العدد الأول.
- عبد الدايم، صفاء محمد. (٢٠٠١). "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. جامعة الإسكندرية. المجلد ٣٨. (٢). ٤٢٥-٣٧٩.
- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. (٢٠٠٠). "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية". المجلة العلمية لكلية التجارة. (٢٨). جامعة أسيوط. ١- ٤٢.
- علي، عبد الله بن إبراهيم. (٢٠٠٣). "أثر أسس التكلفة المستخدمة على قرارات التسعير- دراسة ميدانية على الفنادق في الأردن". رسالة ماجستير. جامعة آل البيت. المفرق. الأردن.
- العمائدة، زياد عودة ابنه. و خليل، عطا الله و راد. (٢٠٠٩). "العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. (٣). جامعة عين شمس. ١٩٣- ٢٢٥.
- عيسى، حسين محمد أحمد. (٢٠٠١). "إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية". المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة. (٢). عين شمس. ٦٤٥- ٤٩٥.
- فودة، شوقي السيد. (٢٠٠٧). "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. (١). جامعة الإسكندرية. ١٨٧-٢٤٢.
- مجاهد، سمير مرتضى محمد. (٢٠٠٧). "مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط تكاليف المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة دراسة نظرية تطبيقية". مجلة البحوث التجارية. (١)٢٩. جامعة الزقازيق. يناير. ٢٣٣-٣٠٠.

- مقني، محمد حسن علي، وشيخ، فريد عمر. (٢٠٠٥). "مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. (٢). جامعة الإسكندرية. ٤٢٣ - ٤٦٤.
- منصور، أسماء عوض محمد. (٢٠٠٨). "استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية دراسة نظرية تطبيقية". مجلة البحوث المالية والتجارية. (١). جامعة قناة السويس. يناير. ٣٣٦ - ٣٨٧.
- هاشم، محمد صالح. (٢٠٠٣). "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة العمال المتقدمة". مجلة البحوث الإدارية. مركز البحوث والمعلومات. أكاديمية السادات. السنة الحادية والعشرون عدد إبريل. يوليو. أكتوبر. ٢١٠ - ٢٢٩.
- وزارة الاقتصاد الوطني. (٢٠٠٨).
- Ansari, Shahid. Bell, Janice. & Swenson, Dan (2006). "A template for implementing target costing". Cost Management. 20(5). Sep/Oct.
- Baker, W.M. (1995). "The missing element in cost management: Competitive target costing". Industrial management. March/ April.
- Borgemas, H. & Fridh, G.(2003). "The use of target costing in Swedish manufacturing firms". Goteborg University. school of economics & commercial law.
- Brausch, J. M. (1994). "ABC: Target costing for profit enhancement". Management accounting. 45-49.
- Cooper, R. & Slagmudler, R. (2002). "Target costing for new-product development: Product level target costing". Journal of cost management. August. 5-11.
- Dekker, H. & Smidt, P. (2003). "A survey of the adoption and use of target costing in dutch firms". International Journal of production economics. 84(3). 293-305.

- Ellram, L. (2002). "Supply management involvement in the target costing process". European journal of purchasing and supply Management. 8(4). 235-245.
- H orngrn, T. G. Sundem, L.G. & Stratton, O.W. (1997). "Introduction to management accounting". Tenth edition. Prentice-Hall. Inc.
- Hilton Ronald, W. (2002). Managerial accounting. Fifth edition.
- Ibusuki, U. & Kaminski, P. (2007). "Product development process with focus on value engineering and target costing: a case study in an automotive company". International journal of production economics. 105(2). 459-474.
- Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A. (1997). Advanced management accounting. Third edition. Prentice-Hall international. Inc.
- Keun-Hyo, Yook. (2005). "Target costing the construction industry evidence from Japan". Construction accounting & taxation.
- Malhtra, K. M. & Briks, D. F. (2000). Marketing Research: An Applied. European Edition. Prentice Hall.
- Pierce, B. (2002). "Target costing management Comprehensive Benchmarking for a competitive market". accountancy Ireland. 34(2). April. 31.
- Rattray, Calep J. Lord, Beverley r. Shanahan, Yvonne P. "Target costing in Newzealand manufacturing firms". Pacific accounting review. Emerald. 19(1). 68-83.
- Swenson, Dan. et. Al. (2003). "Best practices in target costing". Management accounting quarterly. 12- 32.

- William, Baker. (1995). "The missing element in cost Management: competitive target costing". Industrial Management. 28-32.